

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 36037C

Inscrit le 23 mars 2015

Audience publique du 26 novembre 2015

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre un jugement du tribunal administratif
du 11 février 2015 (n° 33509 du rôle)
dans un litige l'opposant à
Monsieur et son épouse,
Madame,
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 36037C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 23 mars 2015 par Monsieur le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré le 6 mars 2015 par le ministre des Finances, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 11 février 2015 (n° 33509 du rôle), ayant déclaré fondé le recours en réformation introduit par Monsieur, huissier de justice, demeurant professionnellement à L-..., et de son épouse, Madame, demeurant à L-..., contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 17 octobre 2013 (n^{os} C 18546, C 18547 et C 18548 du rôle), ayant rejeté comme non fondée leur réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu émis en date du 27 mars 2013 pour les années d'imposition 2009 à 2011, de manière à avoir annulé ladite décision dudit directeur ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 8 mai 2015 par Maître Jean-Paul NOESEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom des époux et, préqualifiés ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 8 juin 2015 par Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 17 juin 2015 par Maître Jean-Paul NOESEN au nom des époux et, préqualifiés ;

Vu l'ordonnance du vice-président de la Cour administrative du 17 juillet 2015 ordonnant la production d'un mémoire supplémentaire par chaque partie et fixant l'affaire pour continuation des débats au 20 octobre 2015 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 14 septembre 2015 par Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 14 octobre 2015 par Maître Jean-Paul NOESEN au nom des époux et, préqualifiés ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG et Maître Jean-Paul NOESEN en leurs plaidoiries à l'audience publique du 20 octobre 2015.

Monsieur et son épouse, Madame, ci-après « *les époux ...-...* », firent l'objet d'un contrôle fiscal pour les années d'imposition 2006 à 2008, suite auquel leurs recettes et honoraires furent taxés d'office.

Par courrier du 13 février 2013, le préposé du bureau d'imposition ..., section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le bureau d'imposition* », s'adressa aux époux ...-..., dans le cadre de leurs déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2009 à 2011 en les invitant à compléter lesdites déclarations sur différents points et à verser les pièces justificatives y afférentes, à savoir notamment certains contrats de leasing ou encore des certificats de scolarité de leur fille, tout en précisant que :

« Me référant au rapport du Service de Révision concernant la vérification des années 2006 à 2008, je vous invite à revoir vos déclarations des années 2009 à 2011 et de me faire parvenir un relevé redressé de vos recettes :

A défaut d'indication de votre part, je me verrai obligée, par analogie aux années antérieures, à procéder à une majoration de vos honoraires de €...,- par an (...) ».

Par courrier du 26 février 2013, Monsieur ... fit parvenir les différents contrats de leasing, ainsi que les certificats de scolarité de sa fille, à l'administration des Contributions directes, sans pour autant prendre position quant aux autres points soulevés par le préposé dans son courrier précité.

Le 27 mars 2013, le bureau d'imposition émit les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2009, 2010 et 2011.

Le 12 avril 2013, les époux ...-... firent introduire trois réclamations contre lesdits bulletins auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* ».

Par décision du 17 octobre 2013, référencée sous les numéros C 18546, C 18547 et C 18548, le directeur confirma intégralement les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2009 à 2011 et il rejeta en conséquence les réclamations des époux ...-... comme étant non fondées pour les motifs suivants :

« Vu la requête (C 18546) introduite le 12 avril 2013 par Maître Jean-Paul Noesen au nom des époux, le sieur et la dame, demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2009, émis le 27 mars 2013 ;

Vu la requête (C 18547) introduite le 12 avril 2013 par Maître Jean-Paul Noesen au nom des époux, le sieur et la dame, demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, émis le 27 mars 2013 ;

Vu la requête (C 18548) introduite le 12 avril 2013 par Maître Jean-Paul Noesen au nom des époux, le sieur et la dame, demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, émis le 27 mars 2013 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'Etat du 6.2.1996, n°8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les trois réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour statuer ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que le réclamant invoque la nullité des bulletins litigieux pour vice de procédure en soulevant la violation du § 205 alinéa 3 AO ; qu'il demande l'annulation de la taxation d'office ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique, notamment en ce qui concerne le respect du droit d'être entendu, le bureau d'imposition ayant

clairement indiqué, dans sa lettre du 13 février 2013, son intention de s'écarter, le cas échéant, des données de la déclaration d'impôt et ayant incité le réclamant à prendre position ;

Considérant que le bureau d'imposition avait, d'une part, invité le réclamant de bien vouloir compléter ses déclarations en lui fournissant des pièces supplémentaires énumérées exhaustivement et de « revoir » ses déclarations des années 2009 à 2011 en faisant parvenir au bureau d'imposition un relevé redressé de ses recettes tout en se référant au rapport du service de révision concernant la vérification des années 2006 à 2008 ;

Considérant que le bureau d'imposition avait, d'autre part, informé le réclamant par le même courrier qu'à défaut d'indication de sa part, le bureau d'imposition se verrait obligé, par analogie aux années antérieures, à procéder à une majoration des honoraires de ... euros par an ;

Considérant que suite à ce courrier, le réclamant s'est borné à fournir, par courrier daté au 26 février 2013, une copie des contrats de leasing « Audi » et « Mercedes » ainsi que des certificats de scolarité de sa fille ;

Considérant que le réclamant n'a ni fourni d'autres détails concernant les frais et taxes demandés, ni remis de relevé redressé de ses recettes ni donné des explications supplémentaires contradictoires ;

Considérant qu'à défaut de réaction du réclamant quant aux frais et recettes contestés par le bureau d'imposition, ce dernier a procédé à une majoration des recettes et une reprise des frais d'exploitation pour les années litigieuses ;

Considérant que le droit du contribuable d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration (§ 205 alinéa 3 AO) a comme corollaire l'obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu (§ 205 alinéas 1 et 2 AO), qui s'est limité en l'espèce au versement de trois pièces justificatives d'importance secondaire ;

Considérant qu'à défaut de collaboration du réclamant, le bureau d'imposition était fondé à procéder par voie de taxation conformément au § 217 AO ;

Considérant que les taxations s'appuyaient, à défaut d'autres données fournies concernant les recettes et dépenses, sur les montants déficitaires de bénéfice constatés par le service de révision pour les années 2006 à 2008 ; que cette façon de procéder était surtout motivée par les indications défaillantes car partielles des recettes dans les déclarations du réclamant des années 2009 à 2011, à l'instar des indications des années 2006 à 2008 ; que les redressements opérés ne donnent pas lieu à critique ;

Considérant que la présente décision confirme l'ajout d'un montant de ... euros au bénéfice déclaré provenant de l'exercice d'une profession libérale du réclamant pour chacune des années 2009, 2010 et 2011 ;

Considérant que, pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées (...) ».

Par requête déposée le 22 octobre 2013 au greffe du tribunal administratif, les époux ...-... introduisirent un recours tendant, d'après le libellé de la requête introductive d'instance, principalement à l'annulation et subsidiairement à la réformation des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 à 2011, ainsi que de la décision précitée du directeur du 17 octobre 2013 rejetant leurs réclamations du 12 avril 2013, telle que dirigée contre lesdits bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2009 à 2011.

Par jugement du 11 février 2015, le tribunal administratif déclara le recours en réformation irrecevable pour autant que dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 à 2011, pour le surplus, le déclara recevable et justifié pour autant que dirigé contre la décision du directeur du 17 octobre 2013, partant, annula ladite décision directoriale et renvoya l'affaire devant le directeur en prosécution de cause, tout en condamnant l'Etat aux frais de l'instance.

Le tribunal rejeta en premier lieu le moyen des époux ...-... tiré d'une prétendue violation du § 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », relevant dans ce contexte qu'il se dégageait des pièces versées en cause, et notamment d'un courrier de Monsieur ... du 26 février 2013, que celui-ci s'était contenté de faire parvenir certaines des pièces sollicitées aux autorités fiscales, sans pour autant faire usage de la possibilité lui accordée de présenter d'autres observations, voire seulement de prendre position quant à l'intention du préposé du bureau d'imposition de procéder à une majoration de ses recettes et honoraires dans le cadre d'une taxation d'office, de sorte à retenir que les époux ...-... avaient eu la possibilité d'exposer leurs arguments dans le cadre de l'imposition de leurs revenus des années 2009 à 2011.

Les premiers juges constatèrent ensuite qu'il résultait tant des explications de part et d'autre, que des pièces versées en cause que Monsieur ... n'avait pas tenu une comptabilité régulière, mais s'était contenté, d'après ses propres affirmations, de dresser une comptabilité consistant à tenir « *une main courante des revenus non visés au coût légal et en déclarant le cumul du répertoire et des honoraires hors répertoire* ».

Le tribunal releva que s'il résulte certes de la lecture combinée du § 161 (1) 1. AO et de l'article 91 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *L.I.R.* », que si les membres de professions libérales, et notamment les huissiers, sont en principe tenus de tenir une comptabilité régulière, l'administration fiscale pouvait, par voie de tolérance, autoriser une comptabilité simplifiée, cette comptabilité simplifiée devant néanmoins, conformément au § 162 AO, respecter certaines règles d'établissement des recettes, comprenant notamment l'obligation de tenir un livre de recettes présentant des inscriptions continues, non interrompues et exhaustives, l'importance de telles inscriptions continues et complètes étant encore soulignée à l'alinéa 4 du § 162 AO, ainsi qu'à l'alinéa 6 du même paragraphe, et qu'à défaut de respecter une telle comptabilité, le contribuable s'exposait au risque d'une taxation d'office conformément au § 217 (2) AO.

Le tribunal rappela encore, d'une part, qu'en vertu du § 217 (2) AO, la taxation des revenus était possible si le contribuable ne peut pas fournir d'explications suffisantes à l'appui de ses déclarations ou si le contribuable devant effectuer une comptabilité ne peut pas présenter sa comptabilité ou si cette dernière est incomplète sinon formellement ou matériellement incorrecte. Il releva que le § 217 AO consacre le principe de la taxation d'office par voie d'estimation du bénéfice d'après les éléments et circonstances d'exploitation dans l'hypothèse d'une irrégularité au niveau de la comptabilité non clarifiée à suffisance de droit et de fait, et ce procédé comporte nécessairement et par définition une marge d'incertitude et d'inexactitude avec prise en compte par l'administration fiscale d'une marge de sécurité, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération.

Le tribunal releva de même que si le contribuable mettait le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il était censé se contenter de cette approximation, qu'elle s'opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation, voire par après devant les juridictions administratives au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle, ne pouvant dans pareille hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt, tout en relevant que dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient d'aucune présomption de véracité et que le contribuable qui veut renverser la présomption découlant d'une taxation d'office devait se ménager des preuves.

Après avoir rappelé ces principes, le tribunal nota que les demandeurs n'avaient pas fait parvenir de comptabilité régulière au bureau d'imposition avant l'émission des bulletins d'impôt litigieux, ni même au directeur dans le cadre de leur réclamation, mais s'étaient contentés de verser une comptabilité incomplète et de déclarer des revenus similaires à ceux déclarés pour les années 2006 à 2008, années pour lesquelles ils avaient cependant fait l'objet d'un contrôle fiscal, lequel avait retenu que les revenus déclarés par eux pour les années en question devaient être majorés sensiblement. Partant, dans la mesure où les demandeurs n'avaient pas fait parvenir de comptabilité régulière à l'administration fiscale et ne l'avaient pas mise en mesure de constater et de calculer avec précision leurs revenus imposables, le tribunal estima que le bureau d'imposition avait valablement pu procéder à la majoration retenue qui s'était faite par analogie à celle retenue pour les années 2006 à 2008, les revenus déclarés étant sensiblement similaires pour les années 2009 à 2011, de sorte que cette majoration ne prêtait *a priori* pas à critique.

Le tribunal releva cependant qu'il se dégageait du dossier que les époux ...-... avaient chargé une fiduciaire de dresser *ex post*, et plus précisément dans le cadre de la procédure contentieuse, une comptabilité détaillée susceptible de mettre les autorités fiscales en mesure de déterminer avec précision leurs revenus imposables qui diffèrent de manière conséquente de ceux résultant de la taxation d'office entreprise pour ces mêmes années et figurant dans les bulletins d'imposition y relatifs. Rappelant dans ce contexte qu'il siège en tant que juge de la réformation et qu'il est dans ce cadre amené à apprécier la décision déférée quant à son bien-fondé et à son opportunité avec le pouvoir d'y substituer sa propre décision, impliquant que cette analyse s'opère au moment où il est appelé à statuer, les deux parties en cause étant autorisées à compléter leurs arguments respectifs en cours d'instance et à les étayer le cas échéant par des pièces nouvelles, le tribunal

annula la décision directoriale du 17 octobre 2013 dans le cadre de la réformation et renvoya le litige devant le directeur aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent afin de permettre à celui-ci d'examiner les pièces versées en cause, d'apprécier la régularité de la comptabilité produite et de contrôler si les éléments de comptabilité à sa disposition permettent effectivement de retracer un écart significatif des bulletins d'impôt des années 2009 à 2011 établis par voie de taxation d'office par rapports aux revenus réels des époux ...-....

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 23 mars 2015, l'Etat a relevé appel du jugement du 11 février 2015 dont il sollicite la réformation dans le sens de voir rejeter le recours en réformation introduit par les époux ...-... contre la décision du directeur du 17 octobre 2013.

Dans leur mémoire en réponse, les époux ...-... soulèvent l'irrecevabilité de l'appel au motif que la requête d'appel, prétendant viser le jugement rendu sous le numéro 33509 du rôle et concernant les années d'imposition 2009 à 2011, a cependant reproduit le dispositif du jugement rendu sous le numéro 33893 du rôle et qui traite des années d'imposition 2007 et 2008.

Partant, l'acte d'appel ne viserait pas la décision qu'il se « *propose d'entreprendre* » et il serait dès lors à déclarer irrecevable pour ne comporter aucune demande relative aux années d'imposition 2009 à 2011.

Ledit moyen est cependant à rejeter.

S'il est certes exact qu'en page 1 de l'acte d'appel, le représentant étatique reproduit le dispositif du jugement rendu sous le numéro 33893 du rôle concernant les années d'imposition 2007 et 2008 et qu'il fait référence au même mauvais numéro du rôle au dispositif dudit acte d'appel, ledit dispositif indique cependant clairement que sont visées par l'acte d'appel déposé sous le numéro 36037C du rôle les années d'imposition 2009 à 2011, de sorte que les parties intimées n'ont pas pu se méprendre quant à la portée dudit appel.

L'appel ayant pour le surplus été introduit selon les forme et délai de la loi, il est recevable.

Au dispositif de leur mémoire en réponse, les époux ...-... sollicitent encore « *dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice et notamment afin que la Cour ait une vue d'ensemble sur le dossier* » la jonction du présent rôle avec les deux autres rôles déposés le même jour sous les numéros de rôle 36038C et 36039C concernant les appels introduits par l'Etat et visant, le premier, les années d'imposition 2007 et 2008 et, le second, l'année d'imposition 2006.

Tout comme en première instance, l'Etat n'a pas pris position par rapport à cette demande.

Tel que rappelé à bon escient par les premiers juges, une demande tendant à la jonction de plusieurs affaires est justifiée dans la mesure où celles-ci concernent les mêmes parties et qu'elles ont trait au même objet. Si dans le cas d'espèce, les parties dans les trois rôles sont les mêmes, il n'en est pas ainsi pour l'objet des trois litiges, étant donné que chaque rôle vise un jugement différent ayant statué sur des décisions directoriales différentes, chacune prise sur base d'une procédure préalable différente, de sorte qu'il n'y a pas lieu de faire droit à la demande de jonction des intimés.

A l'appui de son appel, la partie étatique estime que le tribunal aurait à tort retenu que les pièces produites par les parties intimées constitueraient une comptabilité régulière et détaillée susceptible de mettre les autorités fiscales en mesure de déterminer avec précision leurs revenus imposables. Après avoir rappelé les principes jurisprudentiels en la matière de la taxation d'office, le délégué du gouvernement soutient qu'il serait manifeste que par la production de la soi-disant comptabilité *ex post*, telle que présentée en première instance, les époux ...-... resteraient toujours en défaut de rapporter la preuve de leurs revenus réels et que les pièces produites en cause n'apporteraient aucun élément nouveau permettant aux autorités fiscales de revenir sur leur taxation. Ainsi, les pièces présentées manqueraient de clarté et de cohérence et ne pourraient en aucun cas être qualifiées de comptabilité régulière établie selon les règles de l'art. Il relève encore que postérieurement au jugement de première instance, les services fiscaux se seraient une nouvelle fois penchés sur les pièces produites qui seraient pour partie illisibles, non complètes et autrement non exploitables et ne permettraient dès lors pas de renverser les résultats retenus par la taxation contestée, tout en relevant que Monsieur ... ne disposerait pas d'un compte-tiers mais que tous les fonds perçus, gérés et distribués aux clients transiteraient par ses comptes privés, de sorte qu'il serait impossible de distinguer entre les flux privés et les flux professionnels. Comme les pièces litigieuses ne constitueraient pas une comptabilité régulière, toute analyse supplémentaire serait inutile voire non indiquée, de même qu'un renvoi du dossier devant le directeur en prosécution de cause.

Par rapport à l'argumentaire tiré d'une prétendue violation du § 205 (3) AO, la partie étatique souligne que par courrier du 13 février 2013, le préposé du bureau d'imposition a informé les époux ...-... qu'il ne serait pas en mesure de retenir les recettes déclarées par ces derniers, lesquelles n'auraient guère différé de celles déclarées au titre des années 2006 à 2008, mais il leur aurait également donné la possibilité de présenter leurs observations préalablement à l'émission des bulletins d'imposition. Elle souligne encore que les intimés se seraient limités à déclarer les recettes provenant du répertoire, tel que prévu à l'article 22 de la loi modifiée du 4 décembre 1990 portant organisation du service des huissiers de justice, lequel ne ferait cependant pas état de toutes les activités d'un huissier de justice pour ne pas comporter entre autres les activités de recouvrement amiable de créances et les divers constats effectués sur demande de particuliers pouvant cependant représenter un pourcentage assez élevé de l'activité et du chiffre d'affaires d'un huissier de justice. Le délégué du gouvernement met ensuite en exergue que les recettes et honoraires des intimés pour les années 2006 à 2008 auraient dû faire l'objet d'une taxation d'office suite à un contrôle opéré par le service de révision et lors duquel la coopération de Monsieur ... aurait été réticente, voire déficiente. Le délégué du gouvernement en conclut que le moyen relatif à une violation du § 205 (3) AO laisserait d'être fondé.

Concernant plus précisément le détail des recettes professionnelles de Monsieur ..., la partie étatique conteste toute pertinence d'une approche par comparaison avec les revenus déclarés par d'autres huissiers, pareille approche ne pouvant servir à établir la légalité des impositions contestées par les intimés. Quant à l'approche de ces derniers à se voir imposer en fonction de la déclaration basée sur la prise en considération du chiffre d'affaires se dégageant majoritairement du répertoire tenu pour les besoins de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, au motif que depuis 1945 tous les huissiers de justice auraient fait leur déclaration annuelle sur base des revenus directs se dégageant de leurs répertoires, le délégué du gouvernement rappelle qu'il

serait de jurisprudence constante que les contribuables n'auraient aucun droit acquis au maintien d'une pratique administrative contraire à la légalité. De même, dans ce contexte, l'Etat conteste toute violation du principe de l'égalité devant la loi.

La partie étatique estime encore que l'approche des intimés de s'en tenir à une logique « *recettes-dépenses* » fondée sur un logiciel, à savoir le logiciel ..., et sur des critères non autrement précisés ne serait pas recevable et que toute personne optant pour une comptabilité simplifiée devrait en supporter les désavantages. Comme aucune comptabilité commerciale, ni comptabilité simplifiée au sens des articles 18 (1) et 18 (3) LIR ne seraient produites, mais uniquement un répertoire incomplet et chronologiquement faux ne représentant qu'un « *ordre de grandeur* », et comme le service de révision n'aurait pu travailler qu'avec les seules données reçues, ne pouvant inventer lui-même une comptabilité, la taxation d'office litigieuse n'aurait en aucun cas été fixée arbitrairement par l'administration, pareille taxation n'étant jamais totalement exacte mais seulement une approximation de la réalité.

Finalement, en relation avec les pièces déposées en instance d'appel, l'Etat s'étonne de la tardiveté du dépôt de ces pièces versées « *in extremis* » et estime que lesdites pièces ne pourraient pallier à l'absence d'une comptabilité régulière, ce d'autant plus qu'elles ne seraient que difficilement exploitables. La partie étatique maintient que les résultats de la taxation d'office seraient vraisemblables et les intimés ne pourraient prospérer dans leur réclamation que s'ils rapportaient la preuve que les revenus réels s'écarteraient de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt, ce qui ne serait pas le cas par la production d'une « *flopée* » d'extraits de compte guère exploitables.

Les époux ...-..., de leur côté, reproduisent l'intégralité du courrier de réclamation de leur mandataire du 12 avril 2013 à l'adresse du directeur concernant l'année d'imposition 2006, « *qui est le plus complet* », la problématique de base restant la même, d'après les intimés, pour les années subséquentes. Ils soutiennent que l'attitude de l'administration fiscale à leur encontre serait une affaire « *de chicane et de représailles* » suite à une affaire fiscale gagnée par Monsieur ... devant le tribunal administratif (n° 24888 du rôle). Ils insistent sur le fait qu'il y a eu des investigations du service de révision pour les années 2006, 2007 et 2008, mais non pas pour les années 2009, 2010 et 2011, années pour lesquelles on aurait simplement fixé l'imposition en doublant le montant déclaré au motif que la révision des années précédentes aurait donné lieu à une majoration, tout en soutenant que cette imposition reposerait sur « *un délit de faciès* ». Ils signalent encore qu'ils avaient chargé un informaticien belge connaissant leur logiciel d'établir des « *contre-calculs* » et qu'ils avaient donné au service de révision plein accès à ces calculs et aux fichiers comptables, de même qu'ils ont chargé une fiduciaire « *réputée* », à savoir la société ..., de refaire complètement la comptabilité pour les années d'imposition 2006 à 2011, donc également pour les années 2009 à 2011 pour lesquelles le préposé du bureau d'imposition avait simplement procédé à une taxation d'office en multipliant par deux les recettes figurant sur la déclaration. Les intimés signalent encore que les calculs de la société ... pour compte d'un autre huissier, selon la même méthodologie, auraient été acceptés par le service de révision, contrairement à leur cas. Finalement, ils estiment que le service de révision aurait déterminé dans leur chef des revenus de fantaisie qui n'auraient rien à voir avec une « *marge de sécurité faite avec mesure et modération* », mais ayant pour but de les ruiner financièrement et de monter un dossier répressif à faire valoir auprès du Parquet.

Sur ce, les intimés déclarent interjeter appel incident au motif que les premiers juges ne les auraient pas suivis dans leur argumentation consistant à dire que la déclaration d'impôt des huissiers de justice se faisait sur base de leur répertoire, tel que cela se dégagerait du renvoi exprès figurant sous le § 160 AO. Ainsi depuis 1945, l'administration des Contributions directes aurait accordé à la profession des huissiers une espèce de « *ruling sectoriel* » en basant de manière forfaitaire leur imposition sur base de leur répertoire, pratique administrative qui lierait l'administration à titre de droit coutumier. Dès lors, si la base d'imposition de l'huissier était son répertoire, à savoir une comptabilité basée sur le chiffre d'affaires facturé et non pas reçu, il n'y aurait pas obligation de tenir un livre de recettes pour la détermination du revenu professionnel imposable. Les intimés offrent encore de prouver cette pratique par l'audition de divers témoins exerçant tous la profession d'huissier de justice.

Les époux ...-... soutiennent ensuite que les chiffres retenus par le service de révision ne baseraient sur aucun raisonnement retraceable mais constitueraient un alignement arbitraire de chiffres devant permettre de déposer dans la suite une plainte pénale pour fraude fiscale. Ils relèvent dans ce contexte que les chiffres résultant de l'approche de l'informaticien de l'étude ... et ceux retenus par la société ... concorderaient avec des différences relativement minimales mais explicables. Partant, l'approche de l'administration des Contributions directes, consistant à se ménager une « *marge de sécurité* » en présence d'un contribuable « *mauvais collaborateur* », aurait conduit dans le cas d'espèce à des aberrations. Les intimés insistent sur la considération qu'aucune norme légale n'imposerait aux huissiers de justice d'avoir un compte spécial séparé pour l'argent de tiers, ce qui leur serait cependant reproché dans l'acte d'appel.

Ils expliquent encore, pour contrer la présomption de justesse attachée à la taxation d'office, qu'ils avaient tenté dans une première phase, avec l'aide de l'informaticien belge, de procéder par extraction des données du logiciel ..., utilisé par pratiquement tous les huissiers luxembourgeois, à une estimation proche de la réalité des revenus perçus, tout en associant le service de révision à cette démarche, qui dans un premier temps, avait marqué son accord avec cette façon de procéder pour se rétracter par la suite, après avoir constaté que la taxation divergeait de revenus ainsi dégagés du logiciel Par la suite, ils auraient associé la société ... à leurs efforts pour reconstituer de manière efficace, sur base des comptes financiers, une main courante en procédant pour certains éléments par déduction et il se serait avéré que les calculs de ladite société convergeraient pour l'essentiel avec les conclusions de leur informaticien et de leur déclaration d'impôt. Or, les calculs réalisés par la société ... s'apparenteraient à une comptabilité « *recettes-dépenses* » conforme au § 161 (2) AO et le résultat dégagé par la société ... serait inférieur de non moins de 100 % aux conclusions du service de révision qui aurait partant doublé la base d'imposition. Plus précisément, sur les 6 années d'imposition 2006 à 2011, on ne constaterait qu'une différence minime au niveau de la moyenne du bénéfice opérationnel entre les déclarations respectives et les calculs de la société ..., à savoir- € par rapport à- € tandis que les taxations d'office, en retenant une moyenne de- € partiraient d'une prémisse de plus de- € de chiffre d'affaires avant déduction des frais, ce qui représenterait l'équivalent de plus de 6.500 actes d'huissier par an, chiffre irréaliste.

Finalement, afin de sortir du dossier d'une manière constructive, les intimés demandent à la Cour d'ordonner aux parties de se remettre autour d'une table, ensemble le service de révision, leur

informaticien et la société ..., sinon de nommer une fiduciaire externe à titre d'expert afin de déterminer les bases d'imposition respectives.

Il convient en premier lieu de donner acte aux époux ...-..., par souci de concentrer le débat sur l'essentiel, qu'ils ne maintiennent plus leurs moyens de première instance tirés de la violation du § 205 AO et de la « *convention belgo-luxembourgeoise de non-double imposition* » au motif que la procédure d'échange d'informations n'aurait pas été respectée suite à la prise de contact direct entre le service de révision et l'informaticien belge.

La Cour retient ensuite que l'argumentation des époux ...-... consistant à dire que leur déclaration d'impôt devrait se faire sur base du répertoire et que l'administration fiscale aurait accordé à la profession des huissiers de justice un « *ruling sectoriel* » en déduisant de manière forfaitaire leur imposition à partir de leur répertoire, n'est pas à examiner dans le cadre d'un appel incident, mais comme simple moyen d'appel, les intimés ayant eu gain de cause en première instance par l'annulation de la décision directoriale déférée.

Ceci étant rappelé, ladite argumentation est à rejeter pour manquer de pertinence.

En effet, s'il est certes exact qu'il se dégage du renvoi figurant sous le § 160 AO qu'un huissier de justice est obligé de tenir à titre d'« *obligations particulières* » un répertoire tel que visé par l'article 22 de la loi précitée du 4 décembre 1990, répertoire destiné au contrôle de la part des fonctionnaires de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, c'est cependant à juste titre que la partie étatique relève que ledit répertoire est loin de reprendre toutes les activités d'un huissier de justice pour ne pas comporter entre autres les activités de recouvrement amiable de créances et les divers constats effectués sur demande de particuliers. Si le représentant étatique ne contredit pas non plus les époux ...-... dans leur affirmation que depuis 1945 tous les huissiers de justice au Luxembourg auraient fait leur déclaration annuelle des revenus en déduisant de manière forfaitaire les bases d'imposition dégagées par leur activité professionnelle à partir de leur répertoire, aucune disposition légale n'affranchit cependant un huissier de justice de ne pas se tenir également aux obligations générales figurant aux §§ 160 et s. AO et de tenir pour le moins une comptabilité régulière et détaillée susceptible de mettre les autorités fiscales, ayant des doutes quant au contenu d'une déclaration d'impôt, en mesure de déterminer avec précision l'ensemble des revenus imposables dégagés par leur activité professionnelle, quitte à ce qu'il s'agisse d'une comptabilité simplifiée, avec néanmoins une inscription continue des écritures comptables. Partant, les intimés sont à débouter de leur moyen tiré d'une prétendue pratique administrative ou d'un « *ruling sectoriel* » leur permettant d'établir de manière forfaitaire à partir du répertoire des huissiers de justice l'ensemble de leurs revenus professionnels annuels, de sorte qu'il convient de rejeter le moyen afférent, y compris l'offre de preuve par témoins formulée dans ce contexte.

Il s'ensuit que les premiers juges ont retenu à bon droit que les membres d'une profession libérale, dont les huissiers de justice, sont tenus de respecter certaines règles d'établissement des recettes, comprenant notamment l'obligation de tenir un livre de recettes présentant des inscriptions continues, non interrompues et exhaustives conformément au § 162 (2) AO (« *Die Eintragungen in die Bücher sollen fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt werden. Der Steuerpflichtige soll sich einer lebenden Sprache und der Schriftzeichen einer solchen*

bedienen »), l'importance de telles inscriptions continues et complètes étant encore soulignée par le § 162 (4) AO (« *Die Bücher sollen, soweit es geschäftsüblich ist, gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein* »), ainsi qu'à l'alinéa (6) du même § 162 AO (« *Belege sollen mit Nummern versehen und gleichfalls aufbewahrt werden* »), et qu'à défaut le contribuable s'expose au risque d'une taxation d'office d'après le § 217 (2) AO.

A ce stade, il convient de rappeler que s'il est certes exact que l'absence de déclaration d'impôt peut donner lieu à une taxation d'office, il n'en reste pas moins que l'administration des Contributions directes peut procéder à une taxation, même en présence d'une déclaration d'impôts, et plus précisément au cas où le contribuable n'a pas élucidé convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition mis en cause par l'administration dans le cadre de son pouvoir de vérification de la déclaration d'impôt (cf. Cour adm. 14 juillet 2009, n° 25436C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 586).

La taxation d'office consiste en une évaluation unilatérale de la base imposable par le fait de l'administration. Le but de la taxation d'office est d'aboutir, à défaut de pouvoir évaluer la valeur réelle, à une valeur probable ou approximative de la base imposable, le contribuable devant s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation d'office. La prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération (cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 583 et autres références y citées).

Un contribuable, en se contentant d'introduire une réclamation devant le directeur, sans fournir les moindres pièces et explications y afférentes, sauf à renvoyer à des taxations favorables pour des années d'imposition antérieures, met celui-ci dans l'impossibilité de prendre une autre décision et lui ôte la plénitude de ses pouvoirs, notamment la possibilité de procéder à une réformation *in pejus*, pouvoir dont ne disposent pas les juridictions administratives au niveau de la phase contentieuse (cf. Cour adm. 30 avril 2009, n° 25231C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 581 et autres références y citées).

Plus précisément au niveau de la charge de la preuve, en cas de contestations émises par l'administration des Contributions directes sur la déclaration faite par le contribuable, celui-ci est légalement tenu de faire parvenir à l'administration des Contributions directes les renseignements et explications demandés, étant donné que la charge de la preuve de l'exactitude des déclarations faites pèse désormais sur le contribuable. - Ainsi, ses déclarations ne bénéficient d'aucune présomption de véracité et le contribuable qui veut renverser la présomption découlant d'une taxation d'office doit se ménager des preuves.

Lorsque le contrôle d'une déclaration d'impôt amène le bureau d'imposition à douter raisonnablement du caractère véridique et complet des déclarations, il peut – et doit – procéder à des investigations supplémentaires. – Dans l'exercice de sa mission d'investigation, le bureau est en premier lieu amené à faire appel à la coopération du contribuable, en l'invitant à éclairer et compléter ses déclarations. Cependant, le bureau d'imposition ne peut exiger du contribuable de rapporter la preuve de ses déclarations que dans la limite de ce qui est raisonnable (cf. Cour adm. 14 décembre 2000, n° 11320C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 602).

Au vu de ces principes, c'est à bon escient que le bureau d'imposition a procédé à une taxation d'office pour les années litigieuses, les époux ...-... s'étant au stade précontentieux limités à verser une comptabilité incomplète sans dévoiler l'intégralité de leurs comptes en banque et à adopter une position d'attente sans la moindre coopération digne de ce nom. Partant, les intimés ont mis le bureau d'imposition dans l'impossibilité de calculer avec précision les revenus imposables et la taxation d'office par analogie à celle retenue pour les années 2006 à 2008, pour lesquelles les époux ...-... n'avaient pas remis de déclarations du tout, s'imposait au moment de l'émission des bulletins d'imposition respectifs, de même qu'au moment où le directeur a rendu sa décision sur réclamation.

Or, il s'avère qu'à l'heure actuelle au niveau de la phase contentieuse en instance d'appel, les intimés ont versé au dossier apparemment l'intégralité de leurs comptes en banque, de même qu'ils avaient déjà versé en première instance une estimation de leurs revenus à partir du logiciel ... effectuée par un informaticien belge. Pour le surplus, les époux ...-... ont chargé la société ... de dresser *ex post* une comptabilité détaillée pour les années 2006 à 2011 afin de mettre les autorités fiscales en mesure de déterminer avec précision leurs revenus imposables pour les années afférentes, comptabilité qui du moins en apparence revêt un caractère sérieux. Or, il s'avère que tant l'estimation de l'informaticien belge, que les résultats de la société ..., divergent de manière significative de la taxation d'office du bureau d'imposition, telle que confirmée par le directeur, de sorte qu'à l'heure actuelle les résultats de ladite taxation d'office n'apparaissent plus comme vraisemblables à première vue.

Suite à une réclamation introduite au sens du § 228 AO et à un recours contentieux subséquent, la juridiction est appelée à statuer sur la cote fixée par le bulletin d'imposition faisant l'objet de la réclamation, voire, le cas échéant, par la décision directoriale. Elle est ainsi appelée à fixer le cas échéant une nouvelle cote, sinon du moins à énoncer les principes nécessaires et suffisants pour permettre aux instances compétentes de procéder à pareille fixation (cf. Cour adm. 20 mars 2008, n° 23789C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 826 et autres références y citées). - Le rôle de la juridiction saisie d'un recours au fond en matière fiscale visant en particulier la cote d'impôt ne consiste pas à dégager par un calcul final la cote nouvelle applicable sur recours, mais à fixer les principes d'imposition nécessaires et suffisants permettant à l'autorité fiscale compétente de dégager utilement la cote d'impôt à appliquer sur recours contentieux.

Partant, il convient de confirmer les premiers juges dans leur conclusion qu'il y a lieu de renvoyer le litige devant le directeur en prosécution de cause afin de permettre à celui-ci d'examiner la totalité des pièces versées au dossier à ce jour, y compris les conclusions de la société ..., et d'apprécier si les éléments de comptabilité actuellement produits permettent d'établir les revenus réels des époux ...-... pour les années d'imposition 2009 à 2011 ou sinon rendent la taxation d'office pour les années afférentes invraisemblable.

Il n'y a cependant pas lieu d'annuler la décision directoriale du 17 octobre 2013 dans son intégralité, celle-ci ayant à juste titre retenu que la réclamation des époux ...-... avait été régulièrement introduite, mais uniquement de la mettre à néant en ce qu'elle a confirmé la taxation d'office du bureau d'imposition consistant à ajouter un montant de- € au bénéfice déclaré pour chacune des années d'imposition 2009, 2010 et 2011 et en ce qu'elle a retenu que les impositions effectuées sont conformes à la loi.

Pour le surplus, il convient encore de réformer le jugement entrepris en ce qu'il a condamné l'Etat aux dépens de la première instance qui sont à mettre à charge des intimés au vu de l'attitude passive et peu constructive décrite ci-avant des époux ...-... au niveau de la phase pré-contentieuse.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel du 23 mars 2015 en la forme ;

le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation du jugement entrepris du 11 février 2015, dit que c'est à tort que le tribunal a annulé la décision directoriale du 17 octobre 2013 dans son intégralité laquelle est à maintenir en ce qu'elle a déclaré les réclamations des époux et recevables ;

pour le surplus, déclare l'appel de l'Etat non justifié et en déboute ;

met à néant la décision directoriale du 17 octobre 2013 en ce qu'elle a confirmé la taxation d'office du bureau d'imposition consistant à ajouter un montant de- € au bénéfice déclaré par les époux ...-... pour chacune des années d'imposition 2009, 2010 et 2011 et en ce qu'elle a retenu que les impositions effectuées sont conformes à la loi ;

confirme le jugement entrepris du 11 février 2015 pour le surplus, sauf à condamner les époux et aux dépens de la première instance ;

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE